



**O presente boletim não possui cunho impositivo. Os estudos nele desenvolvidos constituem mera orientação e padronização dirigida ao auxílio da rotina de trabalho do Fisco.*

Ano V, edição nº 20 – abril/2011

SUMÁRIO

1. A prova digital e o Processo Administrativo Tributário eletrônico.
2. Casuística.

1 – A prova digital no Processo Administrativo Tributário.

1.1 Introdução

É inevitável que, em um curto espaço de tempo, percamos totalmente o suporte físico do papel para a consecução de nossos trabalhos. É crescente a adaptação dos processos judicial e administrativo à possibilidade de uso total ou parcial de meios eletrônicos para a formação de seus atos. Paralelamente, a “assinatura eletrônica” substituirá gradualmente o sinal gráfico de próprio punho que a Autoridade Fiscal tradicionalmente apõe em seus atos oficiais.

A noção de “documento eletrônico” ganha vulto à medida que os próprios Tribunais Superiores, STJ e STF, passaram a digitalizar na íntegra os seus processos, no qual têm sido acompanhados por outros Tribunais. Recentemente, o TCE-GO também passou a digitalizar seus processos. O TJ-GO também se encontra em fase avançada de implantação de seu Processo Judicial Digital – PROJUDI. As concessões de vistas, remessas, intimações e petições passam a ser feitas totalmente por meio eletrônico, sem nenhuma tramitação física de papel. A Resolução n. 2 de 24/03/10 do TJ-GO, em seus “considerandos”, dispõe que o Processo digital é “ferramenta importante e inovadora na busca da rapidez, agilidade, qualidade e efetividade na prestação jurisdicional”.

Seguindo essa tendência de modernidade, celeridade e economicidade, algumas Secretarias de Fazenda, como a de São Paulo, já utilizam o Processo Administrativo Tributário Eletrônico (ePAT, Portaria n. 198/2010- CAT), no qual o envio de defesas, recursos, petições e a prática de atos processuais em geral são realizados por meio eletrônico por servidores e usuários credenciados no ePAT. Nessa mesma esteira, a Secretaria da Fazenda do Estado de Goiás trabalha, de forma adiantada, na implementação de semelhante processo.

1.2 O documento eletrônico

Segundo GANDINI¹, documento eletrônico é todo aquele “que se encontra memorizado em forma digital, não

perceptível para os seres humanos senão mediante intermediação de um computador. Nada mais é do que seqüência de bits, que, por meio de um programa computacional, mostrar-nos-á um fato”.

Se por um lado, é inegável que qualquer prova tradicional pode ser passível de falsidade (edição de fitas ou filmes, modificação de negativos, acréscimo, supressão, rasura ou alteração de informações em papéis e livros), a natureza volátil das provas eletrônicas também diversifica as possibilidades de cometimento de fraudes. Isso fica patente, por exemplo, no âmbito das fotografias digitais que, mediante o uso de *softwares* especializados, são facilmente manipuladas por qualquer usuário com conhecimento mediano de informática e podem distorcer fortemente a realidade dos fatos sem deixar, com isso, vestígios de falsidade. Da mesma forma, emails podem ser adulterados, arquivos apagados, data e hora de gravação modificados etc. Com o advento da prova digital no processo judicial e administrativo, conceitos como “assinatura eletrônica” e “chaves de codificação” ganham relevância, visto que indispensáveis à integridade das informações e à identificação de seus autores.

O crescente uso da prova digital forçou o desenvolvimento de algoritmos cuja função é garantir que uma determinada informação eletrônica não seja modificada, servindo como uma espécie de “lacre ou selo de autenticidade”, como o MD-5, citado na Instrução Normativa n. 916/08-GSF. É a chave de codificação digital que garantirá que o documento permanece íntegro, que os dados copiados para o processo não foram alterados e que a sua captura se deu corretamente.

Todo trabalho do fisco que envolva tais provas deve, portanto, ser respaldado por um programa de informática forense que venha conferir o necessário respaldo jurídico e técnico à utilização de tais provas dentro de um processo judicial/administrativo.

1.3 Espécies de prova digital.

Os documentos eletrônicos podem ser **a)** originalmente nascidos em meio digital, como o são a NFe, a EFD e o auto de infração via WEB, ou **b)** digitalizados, como qualquer documento convencional convertido para um padrão de formato digital por meio de dispositivo apropriado (scanner). Este último tem valor probatório equivalente ao da cópia reprográfica.

¹ GANDINI, João Agnaldo Donizete; SALOMÃO, Diana Paola da Silva; JACOB, Cristiane. *A validade jurídica dos*

documentos digitais. Revista dos tribunais. Ano 91, v. 85, Nov. 2002.



BOLETIM INFORMATIVO DA REPRESENTAÇÃO FAZENDÁRIA

Também podemos citar como exemplos de provas digitais: documentos de texto, planilhas, banco de dados, arquivos de gravações de áudio ou vídeo, emails, torpedos SMS e imagens.

Em nosso contexto de trabalho, cujo processo administrativo tramita exclusivamente em suporte físico de papel, as provas digitais têm sido juntadas mediante inserção de CDs e DVDs nos autos do processo. As mais comuns são: programas e banco de dados apreendidos, DANFE digitalizado, relatórios de saídas e entradas, espelhos de notas fiscais extraídos de arquivos digitais, informações e relatórios oriundos da EFD, documentos digitalizados (scanner) e extratos de livros fiscais emitidos por SEPD.

As informações extraídas de sites oficiais de órgãos integrantes dos Poderes da República também são, para todos os efeitos, provas idôneas e aptas para integrarem o rol de documentos juntados ao processo. São consideradas informações oficiais do próprio órgão, conforme recente decisão do STJ (vide acórdão ao final). Caso haja a necessidade de instruir os autos com tais dados, deve haver o cuidado de se citar o endereço eletrônico e, de preferência, que a impressão do extrato reflita, sem edição alguma, a integralidade das informações constantes da página da WEB.

Assevere-se que as mesmas regras de instrução processual são válidas para as hipóteses de revisão de trabalho fiscal. Ademais, ao sujeito passivo também se faculta a possibilidade de produzir provas por meio de CD/DVD, observadas as mesmas regras de integridade e autoria dos arquivos digitais já mencionadas.

1.4 Legislação e validade jurídica do documento digital.

Ressalvada a Instrução Normativa nº 916/08-GSF, o Estado de Goiás ainda não dispõe de legislação específica que regulamente, na prática, os atos processuais eletrônicos e a utilização da prova eletrônica no processo administrativo tributário. Não obstante isso, no que tange à prova, vigora a liberdade de seus meios, desde que previstas em lei ou sejam moralmente legítimas. É imprescindível que o amplo direito de defesa do sujeito passivo seja, também, garantido.

O art. 19 da Lei 16469/09, reguladora do Processo Administrativo Tributário Goiano, informa que *“todos os meios legais são hábeis para provar a verdade dos fatos em litígio”*. Tal noção é oriunda da teoria geral da prova e constitui repetição aproximada do que dispõe o CPC, em seu art. 332². Diante disso, o uso de qualquer meio de prova é, em tese, viável, desde que não afronte direitos e garantias e seja moralmente aceitável.

A medida provisória n. 2200-2/2001 instituiu a Infra-Estrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP-Brasil, para

garantir a autenticidade, a integridade e a validade jurídica de documentos em forma eletrônica, das aplicações de suporte e das aplicações habilitadas que utilizem certificados digitais, bem como a realização de transações eletrônicas seguras. Seu art. 10 assevera que *“Consideram-se documentos públicos ou particulares, para todos os fins legais, os documentos eletrônicos de que trata esta Medida Provisória”*. Uma vez utilizado o processo de certificação disponibilizado pela ICP-Brasil, o parágrafo 1º do mesmo artigo dispõe que as declarações constantes desses documentos presumem-se verdadeiras em relação aos signatários, na forma do art. 219 do Código Civil³.

Tal medida foi criada para respaldar a informatização do processo Judicial, que teve seu início com a publicação da Lei Federal n. 11419/06, a qual trouxe uma série de novos conceitos aplicáveis à realidade do processo e das provas eletrônicas, além de instituir alterações no CPC no sentido de adaptá-lo a essa realidade.

Com redação bastante semelhante à da Lei 11419/06, a Portaria n. 198/10-CAT, editada pelo Estado de São Paulo, disciplinou o processo administrativo eletrônico que, segundo aquele Governo, reduzirá de 1 (um) ano e 8 (oito) meses para 1 (um) ano o tempo de tramitação do processo até a decisão definitiva do Tribunal.⁴

No âmbito do Estado de Goiás, a Instrução Normativa nº 916/08-GSF representa verdadeira norma de transição, rumo à digitalização total do processo administrativo tributário Goiano. Sua hibridez – visto que não dispensa que os relatórios conclusivos das auditorias sejam veiculados em papel – respeita as atuais limitações do Processo Administrativo Tributário. A par disso, já antecipa expressões que, doravante, nos serão muito corriqueiras, tais como “assinatura digital”, “MD-5”, “chave de codificação digital” e “acesso credenciado.”

Além da Instrução Normativa nº 916/08-GSF, o Auditor poderá se nortear, no que for aplicável, pela Instrução de Serviço nº 06/07-SGAF, que dispõe sobre a requisição de mercadorias, livros, documentos, programas, arquivo magnéticos, informações e outros objetos de interesse da fiscalização, além de possuir modelos de formulários úteis à fiscalização aqui tratada, como: termos de lacração e deslacreção, termos de copiagem e autenticação de arquivos eletrônicos etc.

1.5 Arquivo Digital.

A fiscalização advinda das informações do Arquivo Digital (antes, arquivo magnético) é o objeto de que trata a Instrução Normativa nº 916/08-GSF. Seu art. 1º disciplina que *“os relatórios correspondentes a auditorias fiscais realizadas em estabelecimento usuário de sistema eletrônico de processamento de dados podem ser gerados e armazenados em formato digital, dispensada sua impressão física em papel”*

² Código de Processo Civil. Art. 332 *Todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, são hábeis para provar a verdade dos fatos, em que se funda a ação ou a defesa.*

³ Art. 219. As declarações constantes de documentos assinados presumem-se verdadeiras em relação aos signatários.

⁴ Informação extraída do Jornal “O Estado de São Paulo”, edição de três de março de 2009, caderno Nacional, página A4.



BOLETIM INFORMATIVO DA REPRESENTAÇÃO FAZENDÁRIA

(grifamos). Como já dito alhures, a referida Instrução mantém a determinação de que as conclusões da auditoria devem ser trazidas sob a forma impressa.

Os arquivos que são juntados via mídia o são sob o formato PDF, com a possibilidade de pesquisa pelo comando "localizar". Considerando que tais arquivos não permitem a realização de operações aritméticas, a título de auxílio, para facilitar a análise pelo julgador que deseje auferir somas ou quaisquer outros cálculos decorrentes dos arquivos PDF juntados, podem ser agregadas pelo Auditor planilhas editáveis que repliquem os dados dos relatórios PDF.

Os arquivos que mais comumente acompanham as mídias são: leiaute de notas fiscais de aquisição de mercadorias, relatórios de entradas, saídas e inventários. As autuações mais frequentes, baseadas na IN nº 916/08-GSF, são a omissão de saídas e entradas (auditoria específica), o não-registro de notas fiscais de aquisição de mercadorias (ordem de conferência), a falta de recolhimento de ICMS decorrente da substituição tributária, o diferencial de alíquotas, a utilização indevida de benefício fiscal ou o aproveitamento indevido de crédito.

1.6 Escrituração Fiscal Digital - EFD.

O software PVA – SPED FISCAL, fornecido pela Receita Federal e disponível nos sites da Receita Federal e da SEFAZ-GO, disponibiliza todas as informações da EFD sob a forma de relatórios, e que podem, conforme a necessidade do que se deseja provar, migrar para um CD/DVD⁵. Muito embora a Instrução Normativa nº 916/08-GSF não tenha sido idealizada originalmente para as auditorias que se valham da EFD, os princípios nela insertos lhe são também aplicáveis, no que for compatível, visto que, conforme já foi dito, assegurado o amplo direito à defesa, a liberdade da prova e o princípio da finalidade⁶ norteiam a teoria geral do processo.

Portanto, observadas as limitações atuais do Processo Administrativo Tributário, as provas decorrentes da fiscalização via EFD podem ser trazidas aos autos por meio de mídia óptica, com todas as garantias de integridade e autoria já citados.

1.7 Nota Fiscal Eletrônica- NFe.

O art. 167-A do RCTE conceitua a nota fiscal eletrônica como *"o documento emitido e armazenado eletronicamente, de existência apenas digital, com o intuito de documentar operação e prestação, cuja validade jurídica*

é garantida pela assinatura digital do emitente e pela autorização de uso, antes da ocorrência do fato gerador".

Convém ressaltar que muito embora o RCTE confira ao DANFE o status de documento fiscal, ele não é a nota fiscal eletrônica, tampouco a substitui. Ao contrário da NFe, de existência apenas digital, o DANFE deve ser impresso. Nos termos do "Manual de Integração – contribuinte", versão 4.0.17, tal documento constitui *"uma representação gráfica simplificada da Nota Fiscal Eletrônica (...) servindo apenas como instrumento auxiliar para consulta da NF-e"* (p. 11) cujos objetivos são os seguintes (p. 90): a) acompanhar o trânsito de mercadorias; b) colher a firma do destinatário/tomador para comprovação de entrega das mercadorias ou prestação de serviços; c) prover a necessidade de representações impressas adicionais previstas expressamente na legislação; e d) auxiliar a escrituração da NFe pelo destinatário não credenciado como emissor de NFe. Acresça-se que o DANFE também é imprescindível nas operações de devolução de mercadorias.

Com as mesmas considerações feitas para a EFD, a NFe pode ser trazida aos autos por meio de CD ou DVD, de forma que seus dados sejam plenamente acessíveis pelos destinatários do processo. Os DANFE, por sua vez, podem ser digitalizados em formato PDF com vistas a eventualmente integrarem a mídia.

Poder-se-ia argumentar acerca da desnecessidade de se juntar o arquivo digital da NFe em mídia, visto que seus dados têm público acesso nos sites da Receita Federal e SEFAZ-GO, por intermédio do código próprio de sua chave. Não se deve olvidar, entretanto, que decorrido o prazo previsto no art. 167-I do RCTE (180 dias, no mínimo), os dados disponíveis para consulta serão apenas parciais (número, data de emissão, CNPJ do emitente e do destinatário, valor e sua situação), o que poderá comprometer a instrução processual, o direito de defesa do sujeito passivo e a análise de questões relevantes do processo pelos que irão julgá-lo. Em uma acusação de não-registro de notas fiscais, por exemplo, comumente se faz necessária a identificação da mercadoria, para que se conheça qual o tratamento tributário que a legislação lhe conferiu e se houve ou não omissão de imposto.

Posto isso, ainda que o site da SEFAZ disponibilize os dados integrais da NFe por um período superior a 180 dias, por questão de cautela, **não é recomendável que o lançamento venha instruído apenas com as chaves de acesso da NFe**, considerando que o Processo Administrativo se prolonga por por lapso temporal superior ao acima citado, às vezes extrapolando um quinquênio. Ademais, não raro, a irrisignação do sujeito passivo, que não obteve êxito na seara administrativa, irradiar-se-á para a esfera judicial, demandando ainda mais tempo para a solução definitiva da lide. Além disso, a presença dos espelhos das NFe reduz sensivelmente o tempo de análise do processo pelos julgadores, visto que lhes elimina a obrigatoriedade de

⁵ Ver art. 356-L do RCTE-GO.

⁶ Código de Processo Civil: Art. 244. *Quando a lei prescrever determinada forma, sem cominação de nulidade, o juiz considerará válido o ato se, realizado de outro modo, lhe alcançar a finalidade.* Lei Estadual nº 16469/09: Art. 21. *Quando a norma prescrever determinada forma, a autoridade julgadora deve considerar válido o ato se, realizado de outra maneira, alcançar a sua finalidade.*

⁷ Disponível no site www.nfe.fazenda.gov.br



SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
SUPERINTENDÊNCIA DA RECEITA

BOLETIM INFORMATIVO DA REPRESENTAÇÃO FAZENDÁRIA

consulta, nota por nota e chave por chave, das operações envolvidas na autuação fiscal.

1.8 Movimento paralelo (caixa 2) apreendido sob a forma de banco de dados.

A modernidade também afetou a forma através da qual o sujeito passivo mantém o controle de suas compras e vendas feitas à margem do controle fiscal. Os tradicionais livros de controle paralelo migraram para os discos rígidos dos computadores. Nesse contexto, o Fisco também deve se valer de ferramentas de informática forense com vistas a conferir validade jurídica à prova, mediante a garantia da autoria e integridade dos dados eventualmente apreendidos. A prova, ademais, deve ser colhida sem afrontar direitos e garantias do contribuinte, sob pena de vir a ser declarada ilícita pelo Poder Judiciário, o que pode inviabilizar, inclusive, a reautuação.

Portanto, com as mesmas ponderações acerca da razoabilidade, economicidade e limitações do PAT goiano, feitas para o arquivo digital, a EFD e a NFe, devem ser juntados ao processo: relatório descritivo da ação fiscal e dos procedimentos adotados para a apreensão dos bancos de dados, notificações, os termos de cópiagem de arquivos,

termos de deslacração e conferência de conteúdo, recibos de CD/DVD fornecidos ao contribuinte, o banco de dados originariamente apreendido, documentos comprobatórios da irregularidade, digitalizados ou não.

A Autoridade Fiscal poderá reforçar a credibilidade das informações constantes de bancos de dados mediante a juntada, ainda que por amostragem, de **documentos que produzam a evidência fática** de que as operações descritas no arquivo apreendido realmente constituíram compra ou venda efetiva. Mediante relatório descritivo, pode-se, por exemplo, vincular tais operações com números de cheques, duplicatas, documentos fiscais emitidos, recibos, declarações etc. Isso solidificará a evidência da sonegação, enfraquecendo o argumento, comumente utilizado em defesa, de que os dados apreendidos não representavam controle paralelo ou mesmo um fato econômico.

Por todo o exposto, percebe-se que a evolução digital impele a Administração a, progressivamente, redefinir conceitos e adaptar a legislação e as ferramentas de fiscalização às peculiaridades do documento digital e dos meios de produção da prova eletrônica.

2 – Casuística.

CAT. Decisão Plenária não-unânime. 22/09/09. Processo nº 3026906670764. Ementa: ICMS. Obrigação principal. Saída de mercadorias mediante a utilização de controle paralelo de vendas, sem a respectiva emissão de documento fiscal. Procedência. Decisão não unânime. I - Presume-se decorrente de operação ou prestação tributada não registrada, o valor apurado, em procedimento fiscal, correspondente ao valor constante de quaisquer meios de controles de vendas de mercadorias ou prestação de serviços, sem a respectiva emissão dos documentos fiscais, ou o montante da diferença quando emitidos com valores inferiores ao real. (art. 25, § 1º, VI, CTE); II - O aplicativo denominado "authenticator" assegura a fidelidade e integridade das cópias dos arquivos magnéticos extraídos da Unidade Central de Processamento (CPU) em uso no estabelecimento mediante assinatura digital gerada para cada arquivo copiado.

STJ. AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 792.429 – SP. 2005.AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL INTEMPESTIVO. JUNTADA DE DOCUMENTO RETIRADO DE SÍTIO DA INTERNET. INEXISTÊNCIA DE FÉ PÚBLICA. IMPOSSIBILIDADE DE DEMONSTRAÇÃO DA PRORROGAÇÃO DO PRAZO RECURSAL.

1. A Medida Provisória nº 2.200/01 instituiu a Infra-Estrutura de Chaves Públicas Brasileira- ICP-Brasil, e regulou a utilização da certificação digital no Brasil. O artigo 10, § 1º determina que "as declarações constantes dos

documentos em forma eletrônica produzidos com a utilização de certificação disponibilizado pela ICP-Brasil presumem-se verdadeiros em relação aos signatários".

2. O artigo 10, § 2º da MP determina que "não obsta a utilização de outro meio de comprovação da autoria e integridade de documentos em forma eletrônica, inclusive os que utilizem certificados não emitidos pela ICP-Brasil, desde que admitido pelas partes como válido ou aceito pela pessoa a quem for oposto o documento".

3. A cópia juntada foi retirada de sítio de internet que não possui certificação digital, bem como não constitui sítio de entidade pública à qual presumir-se-ia possuir fé pública acerca das informações prestadas.

4. O documento não apresenta o inteiro teor da Portaria nº 7.215/2005, pois depreende-se de sua análise que foram omitidos artigos e outras informações pelo uso do símbolo (...) e (...), o que denota ter sido o documento adulterado.

5. O documento não apresenta o endereço eletrônico, ou seja, a indicação da respectiva fonte de onde teria sido retirado.

6. Recurso infundado, a ensejar a aplicação da multa prevista no artigo 557, § 2º, do CPC.

7. Agravo regimental improvido.

STJ. RECURSO ESPECIAL Nº 1.186.276 - RS (2010/0036064-0). RECURSO ESPECIAL - PROCESSO CIVIL - INFORMAÇÕES PROCESSUAIS DISPONIBILIZADAS VIA INTERNET - CARÁTER OFICIAL À LUZ DA LEI N. 11.419/2006 - PRESTÍGIO À EFICÁCIA E CONFIABILIDADE



SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
SUPERINTENDÊNCIA DA RECEITA

BOLETIM INFORMATIVO DA REPRESENTAÇÃO FAZENDÁRIA

DAS INFORMAÇÕES PRESTADAS POR MEIO DA INTERNET - HIPÓTESE DE ERRO OU FALHA DO SISTEMA - JUSTA CAUSA - POSSIBILIDADE DE IDENTIFICAÇÃO CONJUNTURA LEGISLATIVA E JURISPRUDENCIAL - ATUALIDADE - HOMENAGEM À ADOÇÃO DE RECURSOS

TECNOLÓGICOS - MELHORIA DA PRESTAÇÃO JURISDICIONAL - ART. 5º, INCISO LVXXII, DA CARTA REPUBLICANA - RECURSO ESPECIAL IMPROVIDO.

I - Com o advento da Lei n. 11.419/2006, que veio disciplinar "(...) o uso de meio eletrônico na tramitação de processos judiciais, comunicação de atos e transmissão de peças processuais", a tese de que as informações processuais fornecidas pelos sites oficiais dos Tribunais de Justiça e/ou

Tribunais Regionais Federais, somente possuem cunho informativo perdeu sua força, na medida em que, agora está vigente a legislação necessária para que todas as informações veiculadas pelo sistema sejam consideradas oficiais. (...)

IV - A atual conjuntura legislativa e jurisprudencial é no sentido de, cada vez mais, se prestigiar a divulgação de informações e a utilização de recursos tecnológicos em favor da melhor prestação jurisdicional, com evidente economia de recursos públicos e em harmonia com o que dispõe o art. 5º, inciso LXXVIII, da Carta Republicana.

V - Recurso especial improvido.